

#### Geschäftsführung

---

**RA Berthold Welling**

BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**RA Dr. Andreas Richter**

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.com

---

## 45. Berliner Steuergespräch

### „Bestandsaufnahme zur Erbschaftsteuer“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M. und Berthold Welling*<sup>1</sup>

**Berlin, den 12. November 2012**

Vor vier Jahren hat der Bundestag die Erbschaftsteuerreform beschlossen. In der Praxis wirft das neue Recht einige Fragen auf. Daneben äußert der BFH bereits Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit (Vorlagebeschluss vom 27. September 2012<sup>2</sup>). Das Gericht hält es für bedenklich, dass es nach den derzeit geltenden Verschonungsregeln möglich sei, unternehmerisches Vermögen unabhängig von seiner Art, Höhe und Gemeinwohlbindung durch die Wahl bestimmter Strukturen zu Lebzeiten oder von Todes wegen erbschaft- oder schenkungsteuerfrei zu stellen, während anderenfalls das Vermögen nicht verschont und möglicherweise hoch belastet wird.

Das 45. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn Dr. Andreas Richter – bot ein Forum zum Austausch über die Erfahrungen mit dem geltenden Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht und über Reformüberlegungen zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den beiden Referenten Herrn Prof. Dr. Paul Kirchhof<sup>3</sup> und Herrn Dr. Matthias Loose<sup>4</sup> auch Frau Gerda Hofmann<sup>5</sup>, Herr Dr. Hans Maier<sup>6</sup> sowie Herr Prof. Dr. Detlef J. Piltz<sup>7</sup> mitwirkten.

### A. Referate

#### I. Grundsatzfragen zum Erbschaftsteuerrecht

*Prof. Kirchhof* untersuchte im Rahmen seines Eingangsreferats Grundsatzfragen zur Erbschaft- und Schenkungsteuer, u.a. Fragen zur Rechtfertigung, zum Steuergegenstand, dem Ehegattenerbrecht sowie zum Vererben von Kriminalität. Die Antworten verband er mit Schlussfolgerungen für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht *de lege lata* sowie *de lege ferenda*.

## 1. Rechtfertigung der Erbschaftsteuer

Die entscheidende Frage sei nicht die nach der Abschaffung, wohl aber die nach der Rechtfertigung der Erbschaftsteuer. Erfragt werden müsse die Maxime, nach der die Erbschaftsteuer zu organisieren sei. Während im 19. Jahrhundert diesbezüglich noch ein rein vermögensrechtlicher Ansatz verfolgt worden sei, indem die Erbschaftsteuer als Nachlasssteuer verstanden und erhoben wurde, werde seit dem 20. Jahrhundert der Weg der Erbanfallsteuer beschritten, dem ein freiheitsrechtlich geprägter Gedankensatz zugrunde liege: Wer durch Nutzung der Infrastruktur, welche die Rechtsgemeinschaft bereitstelle, in seinen Vermögens- und Einkommensverhältnissen besser gestellt worden sei, wer ein Einkommen erzielt habe, weil er sein Gewerbegebiet in ein Friedensgebiet stellen dürfe und nicht im Kriegsgebiet arbeiten müsse, wenn er Verträge nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) schließen dürfe, wenn er mit dem Euro seine Preise vereinbaren, seine Güter bewerten, seine Vermögenswerte aufbewahren dürfe, wer die in (Hoch-) Schulen gut ausgebildeten Arbeitnehmer in seinem Betrieb einstellen dürfe, der müsse auch zur Finanzierung dieses Systems beitragen – durch Einkommensteuer, durch Einkommen, Umsatz, Platzierung seiner Kaufkraft, usw.

Dieser Rechtfertigungsgrund- „reicher werden, gestützt auf die Infrastruktur des Rechts und der Wirtschaft unseres Systems“ beanspruche auch für die Erbschaft uneingeschränkte Geltungswirkung. Das Grundgesetz und das BGB garantierten das „Vererben dürfen“ und korrespondierend das „Erben dürfen“. Die Friedensordnung – das Polizeirecht – gewährleiste es, Vermögen gelassen in Freiheit und ohne Bedrängnis Dritter entgegennehmen zu dürfen sowie das zugewiesene Vermögen ein Leben lang mit Vergnügen nutzen zu können. Das ganze System des „Erbens“ und „Vererbens“ basiere insofern auf einer Rechtsordnung, die Frieden und Recht sicherstelle.

Wenn diese Vorteile der Rechtsordnung in Anspruch genommen würden, indem eine Bereicherung kraft Gesetzes oder Testaments empfangen worden sei, könne der Staat als Hüter dieser Rechtsordnung mit gutem Recht verlangen, in dieser Phase der Vermögensmehrung maßvoll teilzuhaben, um dieses System auch in Zukunft finanzieren und aufrechterhalten zu können. Nicht nur, dass diese Gründe einleuchtend seien, sie seien auch kaum widerlegbar. Deswegen resultiere aus dem Freiheitsgedanken eine Richtschnur auf der Grundlage einer Gemeinschaft des Rechts, nach der die Erbschaftsteuer zu konturieren sei.

## 2. Steuergegenstand der Erbschaftsteuer

Der Steuergegenstand resultiere aus der Rechtfertigung der Erbschaftsteuer und bestehe in der Bereicherung, die der Empfänger in der Legalität des Erbrechts und der Testierfreiheit erlangt habe. Wie es im Sinne einer gleichen Freiheit zu organisieren sei, dass jeder nach der Höhe der jeweiligen Bereicherung zur Finanzierung des Systems

---

<sup>1</sup> Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> BFH, Vorlagebeschluss vom 27. September 2012 – II R 9/11.

<sup>3</sup> Prof. Dr. Dr. h.c. mult. Paul Kirchhof ist Richter des Bundesverfassungsgerichts a.D. und Direktor des Instituts für Finanz- und Steuerrecht der Universität Heidelberg.

<sup>4</sup> Dr. Matthias Loose ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

<sup>5</sup> Gerda Hofmann ist Ministerialrätin beim Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

<sup>6</sup> Dr. Hans Maier ist Leiter der Zentralabteilung Steuern und Zölle der Robert Bosch GmbH, Stuttgart.

<sup>7</sup> Prof. Dr. Detlef J. Piltz ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg, Bonn.

beiträge, sei fraglich. Die Erbschaftsteuer als solche müsse jedenfalls unausweichlich bleiben. Die Grundidee der Gleichheit im Erbschaftsteuerrecht, wie im Steuerrecht allgemein, erfordere es, nach der Höhe der Bereicherung zu unterscheiden. Der Frage, wie geschickt jemand steuerliche Gestaltungsmodelle in Anspruch genommen habe, dürfe hierbei allerdings keine Bedeutung zukommen. In diesen Zusammenhang füge sich der Beitritts- bzw. Vorlagebeschluss des BFH ein. Wenn es so wäre, dass durch Steuergestaltung die materielle Idee der Belastungsgleichheit je nach empfangener Bereicherung strukturell zerstört wäre, hätte dies nach der Rechtsprechung des BVerfG – Zinsurteil<sup>8</sup> – ein strukturelles Erhebungsdefizit zur Folge. Hiernach schlage der Umstand, dass eine richtige gesetzliche Idee nicht gleichheitskonform in die Wirklichkeit umgesetzt werden könne, auf den Ursprung, mithin die gesamte Steuerart und ihre Geltungswirkung, zurück.

Anders als im Beitritts- bzw. Vorlagebeschluss des BFH diskutiert, müsse aber bereits dem Grunde nach hinterfragt werden, ob ein zivilrechtlicher Vertrag, dem ausschließlich die Funktion zukomme, einen Dritten – Fiskus und Steuerzahler – zu belasten, überhaupt wirksam vereinbart werden könne. In den letzten Jahren sei dieses Problem insbesondere in der Rechtsprechung des BGH zum Familienrecht aufgegriffen worden. Danach sei eine Scheidungsvereinbarung nichtig, die derart abgesprochen werde, dass sich die unter den geschiedenen Eheleuten zu verteilende Summe durch Sozialleistungen erhöhe, mithin dieser Vereinbarung ausschließlich die Funktion innewohne, den Sozialstaat mit einzubeziehen. Bei konsequenter Anwendung dieses Gedankens auf das Erbschaftsteuerrecht, angesichts der dort vorgesehenen umfangreichen Gestaltungsmöglichkeiten, stelle sich nicht die steuerrechtliche Frage der tatbestandlichen Einschlägigkeit von § 42 AO, sondern vielmehr die zivilrechtliche Frage der Nichtigkeit von Verträgen, die Modelle zur Inanspruchnahme dieser Gestaltungsmöglichkeiten als Vertragsgegenstand aufgegriffen hätten. Bei richtiger Beantwortung dieser Frage – entsprechende Fälle vor den Finanzgerichten stünden noch aus, seien jedoch absehbar – offenbare sich ein dramatischer Reformbedarf des geltenden Erbschaftsteuerrechts.

Stelle man Überlegungen für eine Reform des Erbschaftsteuerrechts an, müsse darüber nachgedacht werden, wie mit Erben, die zwar eine große Vermögensmasse, aber keine Liquidität geerbt hätten, im zukünftigen Recht umgegangen werden solle. Während ein Erbe, der ausschließlich Geldvermögen zugewendet bekommen habe und mit diesem Geldvermögen zu 10% oder 20% zur Steuer herangezogen werde, noch recht vergnügt sei, könne eine entsprechende Steuer für einen Erben, dessen Vermögensmasse gleichen Volumens durch das Verwaltungsrecht, durch das kollektive und individuelle Arbeitsrecht, durch das Umweltrecht sowie das Wettbewerbs- und Kartellrecht gebunden sei, die Insolvenz bedeuten. Wie dieses Beispiel vereinfachend illustriere, seien gleichheitsrechtliche Unterscheidungen der Debatte um eine Reform des Erbschaftsteuerrechts inhärent. Auch der Gesetzgeber habe diesen Gedanken erkannt und normativ aufgenommen. Gleichwohl scheine die Verwirklichung derart missglückt, dass der Gedanke bereits dem Ansatz nach kaum noch zu erkennen sei.

Deshalb solle das zukünftige Erbschaftsteuerrecht alle Bereicherungen mit einem Steuersatz von 10% prinzipiell gleich belasten und hierfür unter Berücksichtigung hoher Freibeträge, die mit EUR 500.000 bereits im Rahmen des geltenden Rechts vorgesehen seien, auf alle Befreiungen und Ausnahmesteuerklassen verzichten. Verbleibenden Liquiditätsschwierigkeiten könnte mit einer Stundungslösung im Sinne einer zinsfreien Zahlung von gleichen Raten über 10 Jahre begegnet werden. Zwar würde ein derart

---

<sup>8</sup> BVerfG, Urt. v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89

konzipiertes Erbschaftsteuerrecht keine Aufkommensneutralität gewährleisten, der Ertrag würde sich um ca. 300 % erhöhen. Eine gleichheitsgerechte Besteuerung wäre aber gewährleistet, indem sich das erhöhte Erbschaftsteueraufkommen auf alle Steuerpflichtigen lastengleich verteile.

### 3. Ehegattenerbrecht in der Erbschaftsteuer

Obleich grundsätzlich alle Befreiungen und Verschonungsregelungen im neuen Erbschaftsteuerrecht nach Ansicht von *Prof. Kirchhof* gestrichen werden sollten, sprach er sich gleichwohl für eine Ausnahme aus – das Ehegattenerbrecht. Weshalb gerade das Ehegattenerbrecht Ausnahmeregelungen erfahren sollte, illustrierte er anhand eines Beispielsfalls, den er seinerzeit als Richter des BVerfG zu entscheiden hatte. Eine junge Witwe wurde Erbin eines modernisierten, aber hoch verschuldeten Unternehmens, nachdem ihr Ehemann im Alter von 34 Jahren verstorben war. Der einzig hohe Vermögenswert war eine Villa, welche die Witwe mit ihren drei schulpflichtigen Kindern bewohnte. Nach damaligem Erbschaftsteuerrecht veranlagte das zuständige Finanzamt die Witwe ordnungsgemäß zu einer Steuer in Höhe von EUR 800.000. Mangels liquiden Vermögens hätte die Witwe die Villa, den Lebensmittelpunkt der Familie, veräußern müssen, um die Erbschaftsteuerschuld begleichen zu können.

Dass dieses Ergebnis verfassungsrechtlichen Maßstäben nicht genügen könne, vermittelte bereits das natürliche Rechtsempfinden. Man benötige keine Maßstäbe einer Verfassung, um festzustellen, dass das Steuerrecht nicht derart inhumane Rechtsfolgen anordnen dürfe. Das Beispiel belege, dass hinterfragt werden müsse, ob es bei Ehegatten richtig sei, Erwerbe von Todes wegen überhaupt steuerbar zu stellen. Schließlich hätten die Ehegatten das Vermögen regelmäßig als Gemeinschaft erworben, gepflegt und gemehrt, sodass auch der Fortbestand dieser Vermögensgemeinschaft über den Erbfall hinaus respektiert und Vermögensübertragungen durch gesetzliche Erbfolge oder Verfügung von Todes wegen zumindest in der Generation der Eheleute dem Steuerzugriff des Fiskus entzogen werden sollten.

### 4. Kriminalität in der Erbschaftsteuer

Eine weitere Grundsatzfrage, welche das zukünftige Erbschaftsteuerrecht aufgreifen müsse, sei die des „Vererbens von Kriminalität“. Der Erbe, der unversteuertes Vermögen oder solche Vermögenserträge im Nachlass auffinde, stehe vor der misslichen Entscheidung, die Steuerunehrlichkeit des Erblassers zur Wahrung der eigenen Steuerehrlichkeit entweder durch unverzügliche Anzeige beim Finanzamt aufzudecken, oder, um die damit einhergehende „Prangerwirkung“ gegen den Erblasser zu vermeiden, die Steuerunehrlichkeit des Erblassers durch Nichtanzeige beim Finanzamt für eigene Besteuerungszwecke zu übernehmen und damit dauerhaft als „Steuersünder“ leben zu müssen.

Beide Ansätze könnten nach *Prof. Kirchhof* nicht überzeugen. Das Wichtigste sei, die Gleichheit in der Freiheit der Legalität für den Erben in Zukunft zu organisieren. Ein möglicher Weg von der Illegalität zurück in die Legalität sei es, unversteuerte Vermögenswerte des Nachlassvermögens durch die Erhebung einer anonymen Steuer für die Vergangenheit mit einem deutlich über der Abgeltungsteuer liegenden Betrag zu legalisieren, wobei Banken für die Zahlung des Steuerbetrags haften sollten, um die Steuerzahlung als solche überhaupt gewährleisten zu können.

## II. Einfluss der Rechtsprechung auf das Erbschaftsteuerrecht

*Dr. Loose* erörterte die Einflüsse der Rechtsprechung von BFH und BVerfG auf die Entwicklung der Erbschaftsteuer. Er beschäftigte sich vor allem mit dem Vorlagebeschluss des BFH vom 27. September 2012. Sollte das BVerfG die im Rahmen dieses Beschlusses geäußerten Zweifel des BFH an der Verfassungskonformität des derzeit geltenden Erbschaftsteuerrechts bestätigen, würde seit mehr als 25 Jahren, ausgehend vom Zeitpunkt der Einheitswertbeschlüsse des BVerfG vom 22. Juni 1995<sup>9</sup> zum verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht in der Fassung des Jahres 1987, die Erbschaftsteuer in Deutschland auf verfassungswidriger Grundlage erhoben. Insofern bestehe Anlass genug, die Entstehungsgeschichte dieses „unrühmlichen Jubiläums“ nachzuzeichnen und Schlussfolgerungen für die Rechtslage *de lege lata* zu ziehen.

### 1. Vorlagebeschluss des BFH (2002)

Ausgangspunkt für die rechtliche Beurteilung des geltenden Erbschaftsteuerrechts bilde hierbei der Vorlagebeschluss des BFH vom 22. Mai 2002<sup>10</sup>, in welchem das Gericht erhebliche Zweifel an der Verfassungskonformität des bereits nach den Einheitswertbeschlüssen vom 22. Juni 1995 überarbeiteten Erbschaftsteuerrechts geäußert habe. In dem Verfahren, das dem BFH zur Entscheidung vorgelegen habe, sei es um die Frage der Bewertung eines vererbten Anwartschaftsrechts an einer Eigentumswohnung gegangen. Diese Eigentumswohnung habe die Erblasserin vor ihrem Tod erworben, die Eintragung in das Grundbuch sei jedoch aufgrund von Zufälligkeiten erst nach ihrem Ableben erfolgt. Dementsprechend habe das Finanzamt als Gegenstand des Erwerbs der Erbin nicht das bewertungsrechtlich begünstigte Wohnungseigentum, sondern den nicht begünstigten Übertragungsanspruch als solchen der Bewertung zugrunde gelegt, sodass der bloße Zufall des Zeitpunkts des Ablebens der Erblasserin zu einer Höherbewertung des wirtschaftlich gleichen Gegenstandes und damit im Ergebnis zu einer höheren Erbschaftsteuerbelastung geführt habe. Der 2. Senat des BFH sei zu dem Ergebnis gekommen, dass verfassungsrechtliche Zweifel insbesondere aus der Wechselwirkung zwischen Steuertarif und der Bemessungsgrundlage resultierten. Über den einheitlichen Tarif wirkten sich die vom Gesetzgeber auf der Ebene der Bewertung angeordneten Differenzierungen zwischen begünstigtem und nicht begünstigtem Vermögen aus und führten nach Auffassung des Gerichts zu einer gleichheitswidrigen Behandlung solcher Steuerpflichtiger, die kein bewertungsrechtlich begünstigtes Vermögen erworben hätten.

### 2. Entscheidung des BVerfG (2006)

Das BVerfG habe viereinhalb Jahre später in seinem Beschluss vom 7. November 2006<sup>11</sup> die im Rahmen des Vorlagebeschlusses des BFH geäußerten Zweifel an der Verfassungskonformität des Erbschaftsteuerrechts bestätigt und das Erbschaftsteuerrecht wegen Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 GG für mit der Verfassung unvereinbar erklärt. Der BFH habe nach Auffassung des BVerfG

<sup>9</sup> BVerfG, Beschluss v. 22.06.1995 – 2 BvL 37/91

<sup>10</sup> BFH, Vorlagebeschluss v. 22.05.2002 – II R 61/99

<sup>11</sup> BVerfG, Beschluss v. 07.11.2006 – 1 BvL 10/02

§ 19 ErbStG in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als Klammernorm verstanden, worüber die Bewertungsvorschriften und damit die unterschiedlichen Bewertungsmaßstäbe für Vermögen entsprechende Wirkung erlangten. Das BVerfG habe es zwar für grundsätzlich möglich erachtet, Begünstigungen für einzelne Vermögensgegenstände in der Erbschaftsteuer vorzusehen. Allerdings dürften diese Begünstigungen nicht auf der Bewertungsebene eingreifen, auf der für die zum angefallenen Vermögen gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter Bemessungsgrundlagen gefunden würden, sondern erst in einem zweiten Schritt auf der Verschonungsebene. Der Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände könnte hierbei gegebenenfalls auch sehr weitgehend begünstigt werden. Grundlegende Voraussetzung sei es jedoch, dass solche Begünstigungen den allgemeinen, aus dem Gleichheitssatz resultierenden Anforderungen zur außerfiskalischen Lenkung oder Förderung genügten. In diesem Zusammenhang habe das BVerfG vorgegeben, dass Begünstigungen nicht nur auf einer erkennbar gesetzgeberischen Entscheidung beruhen, sondern vielmehr auch den Kreis der Begünstigten sachgerecht abgrenzen und die Begünstigungswirkungen möglichst zielgenau und gleichmäßig eintreten müssten.

Bis zum 31. Dezember 2008 sei der Gesetzgeber verpflichtet worden, das Erbschaftsteuerrecht in diesem Sinne neu zu konzipieren. Obgleich es sich hierbei um eine lange Frist zur Neugestaltung des Rechts gehandelt habe, sei es dem Gesetzgeber erst unmittelbar vor Ablauf dieser Frist mit dem am 24. Dezember 2008 ausgefertigten Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 gelungen, dieser Forderung nachzukommen. Dies verdeutliche, wie schwierig es sei, sich auf politischer Ebene, insbesondere auf Bundes- und Länderebene, mit allen Beteiligten auf entsprechende Vorschriften zu einigen. Ob es dem Gesetzgeber mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 allerdings gelungen sei, den verfassungsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen, werde durch den jüngst ergangenen Vorlagebeschluss des BFH vom 27. September 2012 erneut in Frage gestellt.

### **3. Vorlagebeschluss des BFH (2012)**

#### **a) Sachverhalt und Beschluss**

Dem Vorlagebeschluss habe ein klassischer „Erbschaftsteuerfall“ zugrunde gelegen. Der Kläger sei zu einem Viertel Erbe seines Onkels geworden, nachdem dieser im Januar 2009 verstorben sei. Das Nachlassvermögen habe ausschließlich aus Guthaben bei verschiedenen Banken bestanden, wobei der Anteil des Klägers bei ca. EUR 50.000 gelegen habe. Bei einem Freibetrag von EUR 20.000 und einem Steuersatz von 30 % sei der Kläger vom Finanzamt zu einer Steuer in Höhe von 9.360 EUR veranlagt worden. Für das Jahr 2009 hätten für die Steuerklasse II (u.a. Neffen) und III (fremde Dritte) die identischen Steuersätze von 30 % Anwendung gefunden. Erst ab dem Jahre 2010 sei im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes der Eingangsteuersatz für die Steuerklasse II auf 15 % herabgesetzt worden. Vor diesem Hintergrund habe der Kläger die Auffassung vertreten, dass auch schon für das Jahr 2009 wegen des familiären Näheverhältnisses für die Steuerklasse II aus verfassungsrechtlichen Gründen ein entsprechender Steuersatz hätte gelten müssen.

Das FG Düsseldorf habe sich anschließend mit dieser Frage auseinandergesetzt, sei jedoch zu dem Ergebnis gekommen, es bestehe kein verfassungsrechtliches Gebot, wonach Personen der Steuerklasse II besser gestellt werden müssten als Personen der Steuerklasse III. Insoweit sei auch der BFH der Ansicht gewesen, dass eine Gleichstellung von Personen der Steuerklasse II und der Steuerklasse III für das Jahr 2009 den

verfassungsrechtlichen Anforderungen entspreche und dementsprechend auch vom Kläger hinzunehmen sei. Verfassungsrechtliche Zweifel resultierten allerdings aus dem Zusammenspiel der Verschonungsvorschriften für unternehmerisches Vermögen nach §§ 13a und 13b ErbStG und der Tarifvorschrift des § 19 ErbStG.

Da die Verschonungsregelungen für unternehmerisches Vermögen es ermöglichten, Vermögen jeder Art und Höhe ohne Anfall von Erbschaft- oder Schenkungsteuer zu erwerben, ohne dass es auf eine Gemeinwohlverpflichtung und Gemeinwohlbindung des erworbenen Vermögens ankomme, würden Steuerpflichtige, die solche Verschonungsregelungen nicht beanspruchen könnten, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende Besteuerung verletzt. Der BFH habe insofern erneut – seinem Vorlagebeschluss aus dem Jahre 2002 entsprechend – die Klammerwirkung des allgemeinen Steuertarifs genutzt, um das Erbschaftsteuergesetz im Allgemeinen und die dort vorgesehenen Verschonungsregelungen im Besonderen umfassend durch das BVerfG überprüfen zu lassen.

Nach Auffassung des BFH werde das Betriebsvermögen in verfassungswidriger Weise überprivilegiert. Die Antragsverschonung führe zu einer vollständigen Freistellung von der Erbschaftsteuer und korrespondiere mit einer pauschalen Begünstigung selbst größter und liquider Vermögen ohne Rücksicht auf die Leistungsfähigkeit des Erwerbers. Obgleich durchaus Mechanismen wie die Lohnsumme und das Verwaltungsvermögen im geltenden Erbschaftsteuerrecht existierten, um das Erreichen der mit der Begünstigung unternehmerischen Vermögens verfolgten Gemeinwohlgründe sicherzustellen, müsse die Geeignetheit dieser Mechanismen bezweifelt werden. Mehr als 90 % aller Unternehmen in Deutschland hätten weniger als 10 Mitarbeiter und würden bereits deshalb nicht vom Anwendungsbereich der Lohnsummenregelung erfasst. Dementsprechend handle es sich um eine Regelung, die im Regelfall nicht eingreife und deshalb weit von dem entfernt sei, was als zielgenau und sachgerecht verstanden werden könne.

Entsprechendes gelte für das Verwaltungsvermögen. So könne das Betriebsvermögen bereits im Rahmen der Regelverschonung zu 50 % aus nicht notwendigem Betriebsvermögen bestehen, sodass bereits von Gesetzes wegen der Grundstein dafür gelegt sei, dass eigentlich voll steuerpflichtiges Privatvermögen in gleicher Weise wie Betriebsvermögen von der Verschonung erfasst werde und dementsprechend steuerfrei übertragen werden könne. Verwässert werde das Verwaltungsvermögen insbesondere bei mehrstufigen Konzernstrukturen, bei denen durch entsprechende Gestaltung der unschädliche Anteil des nicht begünstigungswürdigen Verwaltungsvermögens bei beiden Verschonungsalternativen weit über 90 % des gesamten Betriebsvermögens betragen könne, ohne dass dieser Umstand der Inanspruchnahme der Verschonungsregelungen entgegenstehe. Eine nicht mit dem Gleichheitssatz zu vereinbarende Ungleichbehandlung von liquiden Betriebsvermögen und liquiden Privatvermögen resultiere aus dem Umstand, dass Barvermögen und Geldforderungen gegen Kreditinstitute nicht als Verwaltungsvermögen qualifiziert würden, was die Grundlage aller Gestaltungsmodelle zur Übertragung voll steuerpflichtigen Privatvermögens im Mantel des Betriebsvermögens darstelle.

Auf der Grundlage dieser Verfassungsverstöße sei der BFH zu der Überzeugung gelangt, dass diese teils für sich allein, teils in ihrer Kumulation zu einer durchgehenden, das gesamte Erbschaftsteuergesetz erfassenden Fehlbesteuerung führten. Dadurch würden diejenigen Steuerpflichtigen, welche die Vergünstigungen nicht beanspruchen

könnten, in ihrem Recht auf eine gleichmäßige, der Leistungsfähigkeit entsprechende und folgerichtige Besteuerung verletzt.

## **b) Kritik am Vorlagebeschluss**

Reaktionen auf den Vorlagebeschluss des BFH seien aufgrund seiner Aktualität bisher noch weitgehend ausgeblieben. Anders habe es sich jedoch mit dem zeitlich vorgelagerten Beitrittsbeschluss des BFH verhalten, dem der gleiche Sachverhalt und die gleichen verfassungsrechtlichen Problemstellungen zugrunde gelegen haben. Warum der BFH das Verfahren vor dem FG Düsseldorf als Ausgangspunkt für seinen Beitritts- respektive Vorlagebeschluss gewählt habe, sei teilweise mit Verwunderung aufgenommen worden. So hätte man sich doch für eine Auseinandersetzung mit der Verfassungskonformität der Vorschriften des § 13a und § 13b ErbStG einen Sachverhalt vorstellen können, der selbst unmittelbare Berührungspunkte zum unternehmerischen Vermögen aufweise. Wenn man sich aber die Wechselwirkungen zwischen Steuertarif und Steuerbemessungsgrundlage vergegenwärtige und sich vor Augen führe, dass gleichheitssatzwidrige Verschonungsregelungen und damit verfassungswidrige Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage eine gleichheitssatzwidrige Steuertarifvorschrift zur Konsequenz hätten, mithin § 19 ErbStG als „Klammernorm“ verstanden werde, handle es sich um genau den richtig gewählten Sachverhalt.

Weitere Kritik, die sich der BFH im Anschluss an den Beitrittsbeschluss habe gefallen lassen müssen, habe darin bestanden, dass mit § 42 AO eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift im Steuerrecht existiere, mittels derer die verfassungswidrigen, vom Gesetz aber ermöglichten (missbräuchlichen) Gestaltungsmodelle hätten „eingefangen“ werden können. Wenn dies nämlich möglich sei, könnte sich die Vorlage zum BVerfG möglicherweise als unzulässig erweisen. Zu diesem Vorwurf sei zunächst festzustellen, dass von der Finanzverwaltung zumindest bislang keine Praxis dahingehend geübt werde, solche Gestaltungen im Hinblick auf § 42 AO nicht anzuerkennen. Der entscheidende Punkt sei jedoch, dass der Gesetzgeber den Gedanken des § 42 AO gerade in den Regelungen über die Lohnsumme und das Verwaltungsvermögen normativ zur Vermeidung derartigen steuerlichen Missbrauchs umgesetzt habe, sodass bereits dem Grunde nach bezweifelt werden müsse, ob für das Eingreifen von § 42 AO daneben noch ein eigenständiger Anwendungsbereich verbleibe. Darüber hinaus existierten zahlreiche außersteuerliche und nachvollziehbare Gründe zur Inanspruchnahme solcher Gestaltungen, sodass das tatbestandliche Eingreifen von § 42 AO im Regelfall nicht anzunehmen sei.

Schließlich hätte sich die Frage gestellt, ob dem verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrecht nicht durch eine verfassungskonforme Auslegung Rechnung getragen und damit Geltungswirkung verschafft werden könne. Insbesondere sei dieser Gedanke im Zusammenhang mit dem Begriff des Verwaltungsvermögens geäußert worden. Jedoch sei eine verfassungskonforme Auslegung in diesem Zusammenhang mit zahlreichen Problemen behaftet. Nicht nur, dass es sich als schwierig darstelle, den Anwendungsbereich des Verwaltungsvermögens im Wege der verfassungskonformen Auslegung auf liquides Vermögen (Barvermögen/Forderungen) auszudehnen. Vielmehr würde mit einer solchen Auslegung auch eine Ausdehnung der Besteuerung korrespondieren. Letztlich habe man sich jedoch deswegen gegen eine verfassungskonforme Auslegung ausgesprochen, weil Kernbereiche des Erbschaftsteuergesetzes dem Vorwurf der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt gewesen seien und Korrekturen im Wege der Auslegung dem Gewaltenteilungsprinzip widersprochen hätten.



## **B. Podiumsdiskussion**

Im Anschluss an die einführenden Referate von *Prof. Kirchhof* und *Dr. Loose* eröffnete *Dr. Richter* die Podiumsdiskussion und gab den Teilnehmern zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

### **I. Erbschaftsteuer aus der Perspektive des Bundesfinanzministeriums**

Nach Frau *Hofmann* habe der Gesetzgeber mit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 versucht, den in den Beschlüssen aus den Jahren 1995 und 2006 geäußerten Vorgaben des BVerfG für ein verfassungskonformes Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht vollumfänglich Rechnung zu tragen. Was die Bewertungsebene angehe, habe der Gesetzgeber mit der Einführung einer Bewertung nach dem gemeinen Wert für alle Vermögensgegenstände diesen Vorgaben entsprochen. Die Verfassungsmäßigkeit werde in dieser Hinsicht auch augenscheinlich nicht im Rahmen des jüngst ergangenen Vorlagebeschlusses des BFH thematisiert, sodass die Bewertungsebene wohl insgesamt verfassungsfest ausgestaltet sei.

Kritisch betrachte der BFH dagegen die vom Gesetzgeber gefundene Lösung der Begünstigung unternehmerischen Vermögens auf der Verschonungsebene. Doch auch in dieser Hinsicht habe sich der Gesetzgeber von den Vorgaben der Beschlüsse des BVerfG aus den Jahren 1995 und 2006 leiten lassen. Hiernach habe das BVerfG selbst ausdrücklich betont, dem Gesetzgeber stehe es bei Vorliegen ausreichender Gemeinwohlgründe frei, den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände mittels Verschonungsregelungen zu begünstigen oder gegebenenfalls sogar vollständig von der Besteuerung auszunehmen. Diese Aussage habe der Gesetzgeber zum Anlass genommen, unternehmerisches Vermögen unter bestimmten Voraussetzungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer freizustellen, um die Unternehmensnachfolge zu sichern und die Fortführung des Unternehmens mit geringeren bzw. ohne Liquiditätsbelastungen zu gewährleisten; Aspekte, die nicht nur dem Erhalt von Arbeitsplätzen dienten, sondern gleichzeitig die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für Unternehmen zum Wohlstand aller maßvoll und sinnvoll gestalteten. Ob das Erbschaftsteuerrecht vor diesem Hintergrund durch das BVerfG überhaupt als verfassungswidrig beurteilt werde, sei fraglich und müsse abgewartet werden.

### **II. Erbschaftsteuer aus der Perspektive der (Familien-) Unternehmen**

*Dr. Maier* zufolge stehe die Großindustrie in einer Art Symbiose mit der Zulieferindustrie. Insofern sei ein wettbewerbsfähiges Zulieferspektrum ein Erfolgsgarant, sei es für die großen Unternehmen oder für den Wirtschaftsstandort Deutschland insgesamt. Zulieferer, häufig familiengeführte Unternehmen, seien mit einem Innovationsbedarf konfrontiert, dessen Finanzierung eine besondere Herausforderung darstelle. Sorgen müsse man sich vor allem um kleine und mittelständische Zulieferer machen, deren Kapitaldecke auch nach zwei Jahren Hochkonjunktur nicht deutlich angewachsen sei. Attraktive Rahmenbedingungen in Deutschland seien in diesem Zusammenhang erforderlich. Hier füge sich auch das Erbschaftsteuerrecht mit seinen Verschonungsregelungen ein. Doch nicht nur die Frage der Verschonung, sondern vor allem auch die Frage der Bewertung unternehmerischen Vermögens werde in Zukunft an Bedeutung gewinnen.

Eine verkehrswertorientierte Besteuerung führe bei zahlreichen Familienunternehmen zu Unzugänglichkeiten. Das bestehende Bewertungsverfahren verfolge einen objektiven

Ansatz, vernachlässige dadurch die konkreten Besonderheiten einzelner Familienunternehmen. Diskriminiert würden solche Unternehmen, die beispielsweise die Pool-Regelung nicht beanspruchen könnten. Entsprechendes gelte für langlebige Unternehmen in dritter oder vierter Hand, deren Anteile regelmäßig vinkuliert seien, sodass ein objektives Bewertungsverfahren zu überzeichneten Werten führe, die in der Praxis nicht durch Veräußerungen erreicht werden könnten. *Prof. Kirchhof* sei zwar zuzustimmen, dass 100 EUR Kasse mit 100 EUR Unternehmenswert vergleichbar behandelt werden müssten. Es sei jedoch danach zu fragen, auf welche Art und Weise man zu den 100 EUR Unternehmenswert gelange. Die derzeitige Bewertungssystematik führe jedenfalls zu überhöhten Werten bei Minderheitsgesellschaftern, indem das Unternehmen in einem ersten Schritt als Ganzes bewertet und erst in einem zweiten Schritt auf die Anteilseigner heruntergebrochen werde.

### III. Erbschaftsteuer aus der Perspektive der Beratungspraxis

Nach *Prof. Piltz* habe der aktuelle Vorlagebeschluss des BFH die Aufmerksamkeit der Beratungspraxis über das „Ob“ und „Wie“ der Beratung zu Erbschaftsteuerfällen erhöht. Gleichwohl dürfte die Veränderung im praktischen Beratungsverhalten gering sein. Er halte es für ausgeschlossen, dass es eine Gesetzgebung oder Rechtsänderung durch das BVerfG geben könnte, die die Rechtslage rückwirkend verschlechtere. Wer also jetzt auf Basis des derzeitigen Erbschaftsteuerrechts Vermögen auf eine nachkommende Generation übertrage, der könne dies auch rechtssicher tun. Insofern sehe sich die Beratungspraxis mit den gleichen Problemen konfrontiert, die auch schon bei der Einführung des Erbschaftsteuerreformgesetzes 2009 entstanden seien.

In diesem Zusammenhang seien zunächst die Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der Begünstigungsregelungen für unternehmerisches Vermögen zu nennen, die zum Teil Rechtsfolgen vorsähen, die zu erheblichen Verzerrungen führten. Nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG gehörten zum begünstigten Vermögen mitunter Kapitalgesellschaftsanteile, sofern der Erblasser oder Schenker am Nennkapital der Gesellschaft zu mehr als 25 % beteiligt gewesen sei. Hier zeige sich das von Dr. Maier skizzierte Problem der Beteiligungshöhe. Stelle man sich die Situation vor, dass beispielsweise ein Familienstamm Beteiligungen in Höhe von genau 25 % und ein anderer Familienstamm an derselben Kapitalgesellschaft Beteiligungen in Höhe von 25,001 % unterhalte, zeige sich im Hinblick auf die Erbschaftsteuerbelastung dieser Familienstämme das Problem deutlich. Während der erstgenannte Familienstamm erbschaftsteuerlich voll nicht begünstigungsfähiges Vermögen aufweise, könne der letztgenannte Familienstamm die Begünstigungsregelungen für unternehmerisches Vermögen voll beanspruchen und eine Erbschaftsteuerbelastung von null erreichen. Zwar sei normativ dieser Fall berücksichtigt worden, indem Möglichkeiten eines Poolings der Gesellschaftsanteile vorgesehen würden. Doch auch in dieser Hinsicht träten Unzugänglichkeiten in der Praxis zu Tage, indem Mitgesellschafter oftmals finanziell erhebliche Gegenleistungen für ein Pooling verlangten.

Ein weiteres Problemfeld stelle das Verwaltungsvermögen dar. Was die Finanzverwaltung im Rahmen der Erbschaftsteuerrichtlinien ermutigt habe, fremdvermietete Immobilien bei einer Anzahl von 300 aus dem Katalog des begünstigungsschädlichen Verwaltungsvermögens zu streichen, sei nicht nachvollziehbar und könne unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten keinen Bestand haben. Wenn ein Steuerpflichtiger nur 30 fremdvermietete Immobilien im Bestand habe, dann müsse er die volle Steuer zahlen, weil zu deren Unterhaltung kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb erforderlich sei. Mit

anderen Worten solle nach Ansicht der Finanzverwaltung eine zehn Mal so hohe Leistungsfähigkeit zu einer Steuer von null führen können. Obgleich die Nutzung der „Cash-GmbH“ als Gestaltungsinstrument vom BFH in seinem aktuellen Vorlagebeschluss ausdrücklich gebilligt worden sei, bedeute dies gleichwohl nicht, dass dieses Gestaltungsinstrument von allen rechtspraktizierenden Institutionen tatsächlich auch als tauglich zur Nutzung der Verschonungsregelungen angesehen werde. Zwar handle es sich bei der Ansicht des BFH um eine bedeutende Rechtsmeinung, dennoch könne ein Finanzbeamter eine andere Auffassung vertreten und zur Anwendung von § 42 AO gelangen; eine Möglichkeit, die von der Beratungspraxis nicht übersehen werden dürfe. Deshalb sollten Schenkungen mit derartigen Gestaltungen nur unter dem Vorbehalt der Anerkennung durch die Finanzverwaltung vollzogen werden, um ein langwieriges Gerichtsverfahren mit dem Ziel einer Korrektur der Rechtsauffassung des Finanzbeamten zu vermeiden.

Diskussionswürdige Probleme bestünden jedoch nicht nur auf der Verschonungs-, sondern auch auf der Bewertungsebene. Dies gelte insbesondere für die Vorschrift des § 9 Abs. 3 BewG, wonach Bewertungen im Ausgangspunkt der Verkehrswert zugrunde zu legen sei und Verfügungsbeschränkungen im Gesellschaftsvertrag hierbei keine Berücksichtigung finden dürften. Dass sich aber eine Vinkulierung von Gesellschaftsanteilen, wonach gesellschaftsvertraglich genau bestimmt sei, zu welchem Preis und an welche Person Anteile veräußert werden dürfen, auf den Verkehrswert dieser Anteile auswirke, sei offensichtlich. Wenn aber das BVerfG in seinem Beschluss aus dem Jahre 2006 das verfassungsrechtliche Postulat einer verkehrswertnahen Bewertung aufgestellt habe, dann müssten in der Tat auch sämtliche Faktoren, die auf den Verkehrswert Einfluss hätten, durch die Bewertungsvorschriften bedacht werden. Es sei nur eine Frage der Zeit, bis § 9 Abs. 3 BewG, der insoweit dem verfassungsrechtlich gebotenen Ziel einer Bewertung nach dem Verkehrswert offensichtlich zuwiderlaufe, gesetzliche Nachjustierungen zur Herstellung der Verfassungskonformität erfahren müsse.

#### **IV. Arbeitsplatz als Grundlage für Lohn oder Gewinn?**

Frau *Hofmann* widersprach den Ausführungen von *Prof. Piltz* zumindest insoweit, als durchaus nachvollziehbare Gründe für eine steuerbegünstigte Übertragung von fremdvermieteten Immobilien ab einer Größenordnung von 300 angeführt werden könnten. Schließlich diene eine solche Steuerbegünstigung der Wohnraumversorgung; ein Aspekt, dem gerade in den Ballungsräumen wie etwa Hamburg, Stuttgart oder München eine herausragende Bedeutung beizumessen sei. Was die Nutzung der Verschonungsregelungen mittels „Cash-GmbH“ betreffe, teilte sie dagegen die Meinung von *Prof. Piltz* und konstatierte, dass derartige aggressive Gestaltungsmodelle, die einerseits von dem Mandanten verlangt und andererseits von den Beratern angeboten würden, unabhängig von der im Vorlagebeschluss geäußerten Rechtsauffassung des BFH – bei Nichtvorliegen außersteuerlicher Gründe – von der Finanzverwaltung unter § 42 AO zu subsumieren seien.

*Prof. Kirchhof* hinterfragte kritisch den von Frau Hofmann geäußerten Leitgedanken des Gesetzgebers, unternehmerisches Vermögen aus Gründen der Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen weitgehend auf der Verschonungsebene zu begünstigen. Das BVerfG habe in seiner jüngsten Entscheidung zur Erbschaftsteuer richtigerweise festgestellt, dass Gemeinwohlgründe es rechtfertigen können sollen, wenn der Gesetzgeber bestimmte Vermögensgegenstände mittels Verschonungsregelungen – gegebenenfalls weitgehend – begünstige. Der Arbeitsplatz sei ein wichtiger Bestandteil für den Arbeit-

nehmer, weil dieser dort seinen Lohn beziehe. Gleichzeitig sei der Arbeitsplatz aber auch ein wichtiger Bestandteil für den Arbeitgeber, weil dieser hiermit seinen Gewinn erwirtschaftete. Weshalb dieser wirtschaftliche Vorgang seitens des Gesetzgebers als ein Gemeinwohlgrund definiert werde, der steuerlich entlastet werden müsse, verschließe sich einer denklolgischen Betrachtungsweise. Das Gegenteil sei doch eigentlich richtig. Schließlich wolle der Staat am wirtschaftlichen Erfolg von Arbeitgeber und Arbeitnehmer – Gewinn und Lohn – partizipieren, was nicht mit der Erbschaftsteuer korrigiert werden dürfe.

Was die Rechtssicherheit von Übertragungen seit dem Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 angehe, so müsse die Entscheidung des BVerfG zum jüngst ergangenen Vorlagebeschluss des BFH abgewartet werden. Entscheidend werde in diesem Zusammenhang der Tenor der Entscheidung sein. Gesetzt den Fall, das BVerfG werde die Rechtsauffassung des BFH bestätigen, stelle sich die Frage, ob eine Unvereinbarkeitserklärung mit fristgebundenem Reparaturauftrag an den Gesetzgeber, der Regelfall im Steuerrecht, oder eine Nichtigkeitserklärung ausgesprochen werde. Letzteres hätte zur Folge, dass die Rechtsgrundlage rückwirkend für alle Zeiten entfalle. Für diese Frage – Unvereinbarkeitserklärung oder Nichtigkeitserklärung – existierten keine eindeutigen Maßstäbe, vielmehr handle es sich um eine Einschätzung der Gewichtigkeit des allgemeinen Bewusstseins über die Verfassungswidrigkeit des Rechts. Wie *Professor Piltz* aber ausgeführt habe, führe die Anwendung des Erbschaftsteuergesetzes zu verzerrten Ergebnissen, was ein starkes Indiz für die Nichtigkeitserklärung sei. Schließlich dürfe Vertrauen nur in ein parlamentarisch verfassungskonformes Gesetz, nicht aber in die gesetzgeberische Groteske geschützt werden.

Aus dem Referat von Dr. Loose sei hervorgegangen, dass dieser zögere, eine verfassungskonforme Auslegung vorzunehmen, wenn diese nach dem Gleichheitssatz zu Belastungen führe. Hierzu sei festzustellen, dass der Gleichheitssatz sowohl Entlastungen als auch Belastungen als Ergebnis einer verfassungskonformen Auslegung ermögliche. Der Gleichheitssatz bezwecke eine Gleichheit in der Begünstigung oder Belastung und schließe eine gleichheitskonforme Auslegung des Steuerrechts nicht dahingehend aus, Belastungstatbestände verfassungsgerecht zu definieren und gegebenenfalls zu erweitern.

Hierzu entgegnete *Dr. Loose*, es widerstrebe Richtern am FG oder BFH grundsätzlich, im Wege einer verfassungskonformen Auslegung eine Belastung für den Steuerpflichtigen zu schaffen oder zu erweitern. Möglicherweise dürfte sich die Einstellung und Vorgehensweise von Verfassungsrichtern hierzu anders beurteilen. Es sei allerdings weniger dieser Aspekt gewesen, der den BFH bewogen habe, von dem Mittel der verfassungskonformen Auslegung Abstand zu nehmen, sondern vielmehr der Gesichtspunkt, dass es nahezu unmöglich gewesen sei, dieses Mittel gewaltenteilungsgerecht anzuwenden, ohne in den Kernbereich dessen einzugreifen, was der Gesetzgeber geregelt habe.

### C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Nach *Prof. Birk*<sup>12</sup> konnte der Vorlagebeschluss des BFH angesichts der offensichtlichen Verfassungswidrigkeit des geltenden Erbschaftsteuerrechts nicht überraschen. Bereits im Gesetzgebungsverfahren zum Erbschaftsteuerreformgesetz 2009 seien durch aus-

---

<sup>12</sup> *Prof. Dr. Dieter Birk* ist Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin.

gewiesene Experten erhebliche Bedenken gegen die Verfassungskonformität des damals vorgesehenen und dann letztlich umgesetzten Erbschaftsteuerrechts geäußert worden. Auch er frage sich, ob es nunmehr nicht zu einer umfassenden Reform der Erbschaftsteuer mit einer verbreiterten Bemessungsgrundlage und einem niedrigen Steuersatz komme, oder ob das BVerfG bei einer solchen offensichtlichen Ausgangslage nicht tatsächlich zu einer Nichtigkeitserklärung kommen müsse, und welche Rechtsfolgen mit einer ex-tunc Verfassungswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts korrespondierten.

Nach *Prof. Kirchhof* haben gegen das Gesetz von Anfang an fundamentale verfassungsrechtliche Bedenken bestanden, die nunmehr durch die höchststeuerliche Rechtsprechung vollumfänglich bestätigt worden seien. Deswegen sollte sich der Gesetzgeber veranlasst sehen, umgehend ein neues, offensichtlich verfassungskonformes Erbschaftsteuergesetz zu entwerfen. Der Gesetzgeber müsse als Staatsorgan zu jeder Zeit verantworten, dass sein Gesetz verfassungsrechtlichen Maßstäben entspreche. Die in den letzten Jahren geübte Praxis, zunächst einmal die Entscheidung des BVerfG und die daraus resultierenden Vorgaben für ein verfassungskonformes Recht abzuwarten, widerspreche der Stellung des Gesetzgeber als Erstinterpret der Verfassung und damit gleichzeitig dem Grundsatz der Gewaltenteilung. Nehme der Gesetzgeber seine Aufgabe, von Anfang an ein verfassungskonformes Steuergesetz zu konzipieren, nicht ernst, könne das BVerfG den Gesetzgeber durchaus durch eine Nichtigkeitserklärung und eine damit erforderliche Rückabwicklung der Steuer vor eine ernste Lage stellen.

*Prof. Lüdicke*<sup>13</sup> hinterfragte mit Blick auf die Bewertungsebene, ob es einem gleichheitsgerechten Bewertungsansatz nicht eher entsprechen würde, der Erbschaftsteuer im Allgemeinen bzw. der Bewertung im Besonderen nicht den Marktwert, sondern den Zwangsversteigerungswert von Vermögensgegenständen als gemeinen Wert zugrunde zu legen. Hintergrund dieser Überlegung sei es, den Faktor „Zusagen“ zu eliminieren. Wie entscheidend dieser Faktor für den tatsächlichen Marktwert der Vermögensgegenstände sei, werde bei einem Vergleich von Barvermögen und unternehmerischem Vermögen sichtbar. Während Barvermögen unmittelbar bereichere und keinerlei Bindung durch etwaige Zusagen unterliege, zeige sich bei unternehmerischem Vermögen, insbesondere bei Unternehmens(ver-)käufen, wie tiefgehend Zusagen verhandelt würden und wie preisbildend Zusagen für den Marktwert eines Unternehmens sein könnten. Bei der Ermittlung des gemeinen Werts sollte deshalb nicht nach dem erzielbaren Preis am Markt, sondern (spezifischer) nach dem erzielbaren Preis am Markt ohne Zusagen gefragt werden. Ein solcher Preis existiere bei Zwangsversteigerungen, denn hier seien Zusagen ausgeschlossen.

*Herr Weber*<sup>14</sup> stimmte den Ausführungen von *Prof. Lüdicke* dem Grunde nach zu, forderte allerdings nicht den Ansatz der Zwangsversteigerungs-, sondern der Liquidationswerte.

*Frau Hofmann* stimmte diesen Ausführungen dahingehend zu, dass jede Vermögensart ihre eigenen Gesetzlichkeiten, ihren eigenen Marktkorridor aufweise; Aspekte, die im Rahmen der Erbschaftsteuer durchaus Berücksichtigung finden sollten. Gleichwohl würde dem nicht durch den Ansatz von Zwangsversteigerungs- oder Liquidationswerten entsprochen. Schließlich solle die Erbschaftsteuer nicht zur Liquidation oder Zwangsversteigerung von Unternehmen führen, vielmehr sei Leitgedanke der Erbschaftsteuer,

---

<sup>13</sup> *Prof. Dr. Jochen Lüdicke* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Steuerberater sowie Partner der Kanzlei Freshfields Bruckhaus Deringer, Düsseldorf und Präsident des Bundesverbandes der Steuerberater.

<sup>14</sup> *Till Christian Weber*, RGW Bücherrevision GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg.

die Fortführung von Unternehmen trotz Besteuerung zu gewährleisten, weshalb der Fortführungswert richtigerweise auch die Grundlage für die Bewertung von Vermögensgegenständen darstelle.

*Prof. Seer*<sup>15</sup> erkannte eine gleichheitsrechtliche Problematik in dem kumulativen Zusammenwirken von persönlichem Freibetrag einerseits und sachlicher Freistellung des Einfamilienhauses andererseits. In diesem Zusammenhang hinterfragte er, wie es bei einer steuerartübergreifenden Gesamtschau zu rechtfertigen sei, wenn jemand beispielsweise ein Reihenhaus entgeltlich fremdfinanziert erwerbe und 5 % Grunderwerbsteuer zu zahlen habe, während derjenige, der das Reihenhaus unentgeltlich im Wege der Schenkung zugewendet bekommen habe, von der Zahlung der Grunderwerbsteuer befreit sei. Selbst für den Fall, der Erwerber bewohne das Reihenhaus nach dem Erbfall nicht unverzüglich selbst, könne zwar nicht die sachliche Freistellung erreicht werden, gleichwohl stünden ihm dann immerhin noch die persönlichen Freibeträge von bis zu 400.000 EUR pro Elternteil, d.h. zusammengenommen von bis zu 800.000 EUR, zu. Bei der Höhe der persönlichen Freibeträge handle es sich im internationalen Vergleich um eine unglaubliche Größe, so dass bei der zukünftigen Ausgestaltung dieser persönlichen Freibeträge im Rahmen einer Reform der Erbschaftsteuer mit breiter Bemessungsgrundlage und niedrigem Steuersatz zu überlegen sei, ob der persönliche Freibetrag nicht niedriger angesetzt werden müsse, um wenigstens noch ansatzweise eine Aufkommensneutralität der Erbschaftsteuer gewährleisten zu können.

*Prof. Kirchhof* stimmte im Hinblick auf das von *Prof. Seer* genannte Beispiel zu, dass eine Konkurrenzlehre im deutschen Steuerrecht dringend benötigt werde. Steuerarten müssten in Zusammenschau miteinander harmonisieren und dürften gerade nicht isoliert voneinander und in nicht abgestimmter Weise zueinander wirken. Aus diesem Grund tendiere er seither zu einer einheitlichen Erneuerungskonzeption, die das gesamte Steuerrecht erfasse. Was die verfassungsrechtliche Beurteilung der im Erbschaftsteuerrecht vorgesehenen Freibeträge angehe, müsse zwischen den persönlichen und sachlichen Steuerbefreiungen differenziert werden. Die persönlichen Befreiungen knüpften unmittelbar an das Individuum – den Grundrechtsträger, auf den die gesamte Verfassung ausgerichtet sei – an. Entscheide sich der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang dafür, das Familiengut freizustellen, habe dies eine andere Funktion als eine sachliche Steuerbefreiung. Sachliche Steuerbefreiungen seien Ausnahme- oder Lenkungsstatbestände, die bestimmte Steuergegenstände privilegierten. Jede Lenkung, Subvention oder Ausnahme sei ein Privileg, das aus Gemeinwohlgründen gerechtfertigt werden müsse.

*Frau Hofmann* knüpfte an den Vorschlag von *Prof. Kirchhof* an, Erbschaften unter Ehegatten nicht zu besteuern, und betonte, dass es der Entscheidung des Gesetzgebers unterliege, wie er die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 6 GG erfülle. Mit den persönlichen Freibeträgen, die auch das Einfamilienhaus als Lebensmittelpunkt des in Art. 6 GG geschützten Personenkreises umfassen, sei dies in verfassungsrechtlich zulässiger Weise erfolgt.

*Prof. Piltz* ging sogar noch weiter und stellte die Überlegung an, ob die Einschätzungsprärogative des Gesetzgebers nicht sogar so weit reiche, Eltern und Kinder – wie dies schon in den Erbschaftsteuergesetzen Preußens von 1906 und des Deutschen Reichs

---

<sup>15</sup> *Prof. Dr. Roman Seer* ist Professor für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

von 1919 vorgesehen worden sei – bereits tatbestandlich vom Anwendungsbereich der Erbschaftsteuer auszunehmen und damit vollständig zu entlasten.

*Dr. Loose* betonte abschließend, dass er sich eine möglichst schnelle Entscheidung des BVerfG wünsche. Er glaube nicht, dass im Bundestagswahljahr 2013 die Politik willens oder in der Lage sein werde, eine umfassende Reformierung des wohl verfassungswidrigen Erbschaftsteuerrechts anzustrengen. Der BFH habe jedenfalls mit seinem Vorlagebeschluss den Grundstein für eine Neukonzeption des Rechts gelegt.

#### **D. 46. Berliner Steuergespräch**

*Dr. Richter* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit einem Hinweis auf das 46. Berliner Steuergespräch zum Thema "Elektronisches Steuerverfahren", das am 18. Februar 2013 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).